

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 568/2019-T

Tema: IVA/2015 – Artigo 18.º, n.º1/a), do CIVA - Taxa reduzida - verbas 4 e 5 da Lista I anexa ao CIVA – Ofícios circulados da AT n.ºs 30 162, de 8-7-2014 e 30 202, de 22-5-2018.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Juiz José P. Falcão (na qualidade de Árbitro Presidente), Dra. Rita Guerra Alves (na qualidade de Árbitro Vogal) e Dr. Alexandre Andrade (na qualidade de Árbitro Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Coletivo**, constituído em 14 de Novembro de 2019, decidem no seguinte:

1. Relatório

A... UNIPESSOAL, LDA., (adiante designada apenas por Requerente), Pessoa Coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ..., apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que *vem nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), apresentar pedido de constituição de tribunal arbitral para apreciação da legalidade das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.ºs 2019...; 2019...; 2019...; 2019..., e dos atos de liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2019...; 2019...; 2019...*

2019..., todos praticados por referência ao ano de 2015, dos quais resulta um valor total a pagar de € 93.815,70 (IVA € 81.964,58, acrescido dos juros compensatórios € 11.851,12).

Sustenta a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que tem por objeto social, “Exploração florestal, Extração de cortiça, resina e apanha de outros produtos florestais” e que no âmbito da sua atividade prestou serviços a diversos clientes particulares e a empresas em vários locais do país, emitindo as competentes faturas e passando por força do art.º 197.º da Lei 66-B/2012 de 31 de dezembro (OE 2013), a partir de janeiro de 2013, a aplicar a taxa reduzida de 6%, à maioria dos serviços assim prestados.

Mais diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que em cumprimento da OI Externa n.º OI2017... de 2017.11.10 a Autoridade Tributária e Aduaneira efetuou correções em sede de IVA, referentes ao ano de 2015, no montante global de € 81.964,58, por considerar que o SP aplicou indevidamente a taxa reduzida de 6%, quando para a AT, deveria ter aplicado a taxa normal de 23%, relativamente aos serviços prestados e constantes das faturas anexas ao relatório de inspeção.

Tal como disse a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral e no exercício do direito de audição escrita, a Requerente discorda do entendimento defendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira na correção proposta em sede de IVA, resultante do Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA que sanciona a liquidação de IVA à taxa de 23% sobre a prestação de serviços agrícolas e silvícolas sempre que os adquirentes destes serviços não estejam registados numa das atividades de produção agrícola listada na verba 5 da lista anexa ao CIVA, defendendo a aplicação do entendimento resultante do Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, também emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA, que revoga o entendimento anterior e o Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, ao sancionar que a aplicação da categoria 4 da lista 1 anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços.

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente, requer, a final, “(...)pelo exposto, requer [...], a prolação de decisão arbitral de mérito, que declare procedente o pedido de pronuncia arbitral por: 1. violação do art.º 18.º, n.º 1, alinea a) e verbas 4.1 e 4.2 do anexo I ao CIVA; 2. e bem assim violação do principio da neutralidade fiscal do IVA, e art.º 98.º, ponto 11) do

anexo III, da Diretiva 2006/112/CE de 28/11, JOL 347 de 11.12.2006, 3. e ainda por violação do art.º 112.º n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, por interpretação restritiva da lei fiscal tributaria e aplicabilidade de despachos e circulares internas em sobreposição à lei nacional e comunitária, 4. em consequência deverão ser anuladas as liquidações adicionais de IVA n.ºs 2019...; 2019...; 2019...; 2019..., e de juros compensatórios n.ºs 2019...; 2019...; 2019...; 2019..., e) fixando-se as custas a cargo da autoridade tributaria e aduaneira, seguindo-se os ulteriores termos legais.

Na Resposta, a Requerida diz o seguinte: (...)o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente tem por objeto a apreciação da legalidade e consequente anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.ºs 2019..., 2019..., 2019... e 2019..., bem como dos atos de liquidação de juros compensatórios (melhor identificados na parte introdutória do pedido de pronúncia arbitral – PPA), relativos ao ano de 2015, no valor global total de € 93.815,00 (IVA € 81.964,58, acrescido de juros compensatórios no montante de € 11.851,12), com as demais consequências legais.

Mais diz a Requerida na Resposta, (...)no respetivo projeto de relatório de inspeção tributária (RIT), para o qual se remete e se dá aqui por reproduzido na íntegra, pugna-se, em síntese, que de acordo com as instruções constantes no Ofício-Circulado n.º 30162, de 2014-07-08, da Direção de Serviços do IVA – DSIVA – as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 da Lista I anexa ao CIVA, apenas beneficiam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista. Pelo que, se conclui que, no caso concreto, “dado que as sociedades adquirentes da prestação de serviços agrícolas e silvícolas elencados na verba 4.1 e 4.2 da Lista I anexa ao Código do IVA, não se encontram registadas em nenhuma das atividades de produção agrícola referidas na verba 5 desta Lista nem exercem qualquer das referidas atividades, não se considerando produtores agrícolas, não podem beneficiar da aplicação da taxa reduzida”. Efetivamente, não obstante os serviços de inspeção tributária (SIT) considerarem que os serviços prestados se enquadram no ponto 4 da Lista I anexa ao CIVA, entendem que as operações em causa não são sujeitas à taxa reduzida, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, mas sim à taxa normal de 23%, nos termos da alínea c) do mesmo preceito, porquanto não se encontram relacionadas com as atividades de produção agrícola previstas

no ponto 5 da Lista I anexa ao CIVA. Após notificação à Requerente do projeto de relatório de inspeção tributária e análise do respetivo exercício do direito de audição apresentado pela Requerente, vem concluir-se no RIT final que à matéria em causa é de aplicar o disposto no Ofício-Circulado n.º 30162, de 2014-07-08, e não preceituado no Ofício-Circulado n.º 30202/2018, de 2018-05-22.

A Requerida pede, a final, na Resposta (...) ***nestes termos, e nos mais de direito [...]: - deve a presente ação arbitral ser julgada improcedente, absolvendo-se a Requerida do pedido, com as legais consequências.***

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 28 de Agosto de 2019 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14 de Outubro de 2019, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 14 de Novembro de 2019.

Em 17 de Novembro de 2019, o Tribunal Arbitral Coletivo proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária), notifique-se a Sra. Diretora Geral da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.*

Em 3 de Janeiro de 2020 a Requerida apresentou Resposta e apresentou Processo Administrativo.

Em 11 de Janeiro de 2020, o Tribunal Arbitral Coletivo proferiu o seguinte Despacho Arbitral: ***I - A reunião do Tribunal com as partes (artigo 18.º, do RJAT). Fica dispensada a reunião, considerando que se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na***

generalidade dos processos arbitrais. **II – Alegações finais.** Encerrada que está a fase instrutória do processo, ambas as partes apresentarão, no prazo simultâneo de **20 (vinte) dias** [(artigos 29.º, do RJAT, 91.º-5 e 91.º-A, do CPTA, versão republicada em anexo ao DL no 214-G/2015, de 2-10)], **alegações escritas**, de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito. **III – Data para prolação e notificação da decisão final.** Fixa-se o dia **9-3-2020**, como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão arbitral final. **IV – Taxa de arbitragem remanescente.** A Requerente deverá dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4.º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [pagamento, antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral]. **V – Apresentação dos articulados e alegações em formato “word”.** À luz do princípio da cooperação [cfr, v. g., artigo 7.º, do CPC], convidam-se ambas as partes a remeter ao CAAD cópias dos respetivos articulados e alegações finais, em formato editável (Word) com vista a facilitar e abreviar a tarefa de elaboração do acórdão final no que especialmente respeita à matéria de facto. Notifiquem-se as partes.

A Requerente apresentou alegações.

O Tribunal Arbitral Coletivo é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de Facto

2.1. Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Coletivo considera provados, **com relevo para esta Decisão Arbitral**, os seguintes factos:

1. A Requerente tem por objeto social a Exploração florestal, Extração de cortiça, resina e apanha de outros produtos florestais.
2. A Requerente iniciou fiscalmente a sua atividade em 10 de Maio de 2011, tendo como CAE Principal 2200-R3: EXPLORAÇÃO FLORESTAL e como CAE secundário

02300-R3: EXTRAÇÃO DE CORTIÇA, RESINA E APANHA DE OUTROS PRODUTOS FLORESTAIS.

3. No âmbito da sua atividade a Requerente prestou serviços a diversos clientes particulares e a empresas, em vários locais do país, emitindo as competentes faturas.
4. A partir de Janeiro de 2013, a Requerente passou a aplicar a taxa reduzida de 6%, à maioria dos serviços prestados.
5. A Autoridade Tributária, em cumprimento da OI Externa n.º OI2017... de 2017.11.10, efetuou correções em sede de IVA, referentes ao ano de 2015, no montante global de € 81.964,58, por considerar que a Requerente aplicou indevidamente a taxa reduzida de 6%, quando para a AT, deveria ter aplicado a taxa normal de 23%, relativamente aos serviços prestados e constantes das faturas anexas ao relatório de inspeção.
6. Diz o Relatório de Inspeção Tributária:

[...]

II. Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção

II.1. - Credencial e período em que decorreu a ação

A ação de inspeção foi efetuada em cumprimento da Ordem de Serviço Externa n.º OI2017... de 10/11/2017, da Direção de Finanças de... .

II. 2. - Motivo da ação, âmbito e incidência temporal

O âmbito desta ação foi parcial (alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA - IVA), respeitante ao exercício de 2015, tendo sido classificado com o código de atividade 1222110201.

II.3. – Enquadramento Fiscal

A Sociedade iniciou a sua atividade em 10/05/2014, tendo sido enquadrada no CAE "2200 - Exploração florestal", dedicando-se à prestação de serviços relacionados com a silvicultura e exploração florestal.

Esta atividade é exercida normalmente no concelho de Ponte de Sôr, Gavião e concelhos limítrofes. Encontra-se registada em IRC e IVA no Serviço de Finanças de Em sede de IVA, a sociedade está enquadrada no regime normal trimestral desde 10/05/2014, e em sede de IRC, o rendimento é determinado, com base na contabilidade, de acordo com o previsto do n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC.

Ora, na determinação daquele rendimento, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Assim, o lucro tributável é determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos do Código do IRC.

II. 4. - Factos apurados nas diligências efetuadas

Em relação às rubricas de gastos de exploração que constam da contabilidade desta sociedade, verificou-se documentalmente a sua correlação com a atividade desenvolvida, bem como a sua necessidade para geração dos réditos, não se tendo assim, apurado irregularidades/ inexactidões suscetíveis de correções em sede de IVA, à exceção referida no capítulo III do presente relatório de inspeção. Em relação aos rendimentos declarados pela sociedade não foram detetadas situações de irregularidades nem foi possível detetar rendimentos omitidos e passíveis de correção em sede de IVA.

III – Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

III.1 - Em sede de IVA

III.2.1 - Aplicação indevida da taxa reduzida de IVA

A sociedade "A..., Lda." tem como atividade principal a prestação de serviços relacionados com a silvicultura, exploração florestal e agricultura, nomeadamente serviços de extração de cortiça, limpeza e abate de eucaliptos, limpeza de azinheiras, poda de renovação, plantação de oliveiras e eucaliptos, recheia de sobrantos, entre outros.

No exercício de 2015, a sociedade em apreço emitiu as faturas a seguir indicadas respeitantes à prestação de serviços relacionados com a silvicultura, exploração florestal e agricultura, tendo sujeitado estas operações em termos de IVA, à taxa reduzida (folha 1 a 33 do Anexo), conforme melhor se detalha no quadro seguinte.

Quadro I — Serviços prestados relacionados com a silvicultura e exploração florestal

... prestações relacionados com a silvicultura e exploração florestal

Data	Fatura	Cliente	Valor	IVA	Total
16-01-2015	46	B... Lda	€23.750,00	€1.425,00	€25.175,00
30-01-2015	47	B... Lda	€22.412,00	€1.344,72	€23.756,72
30-01-2015	48	C...	€1.500,00	€90,00	€1.590,00
13-02-2015	49	B... Lda	€18.296,00	€1.097,76	€19.393,76
27-02-2015	50	B... Lda	€20.776,00	€1.246,56	€22.022,56
13-03-2015	51	B... Lda	€8.010,00	€480,60	€8.490,60
16-03-2015	52	C...	€15.750,00	€945,00	€16.695,00
26-03-2015	53	B... Lda	€22.666,00	€1.359,96	€24.025,96
10-04-2015	55	B... Lda	€9.108,00	€546,48	€9.654,48
13-04-2015	56	C...	€4.375,00	€262,50	€4.637,50
27-04-2015	58	B... Lda	€16.892,00	€1.013,52	€17.905,52
18-05-2015	60	B... Lda	€11.805,00	€708,30	€12.513,30
01-06-2015	61	C...	€720,00	€43,20	€763,20
01-06-2015	62	B... Lda	€30.000,00	€1.800,00	€31.800,00
02-06-2015	63	, Lda	€52.000,00	€3.120,00	€55.120,00
16-06-2015	64	B... Lda	€11.550,00	€693,00	€12.243,00
18-06-2015	65	B... Lda	€4.250,00	€255,00	€4.505,00
24-06-2015	66	B... Lda	€4.600,00	€276,00	€4.876,00
29-06-2015	67	B... Lda	€10.000,00	€600,00	€10.600,00
02-07-2015	69	D... Lda	€18.352,00	€1.101,12	€19.453,12
02-07-2015	70	D... Lda	€12.812,00	€768,72	€13.580,72
03-07-2015	68	D... Lda	€19.704,00	€1.182,24	€20.886,24
15-07-2015	76	D... Lda	€16.436,00	€986,16	€17.422,16
15-07-2015	77	D... Lda	€23.278,08	€1.396,68	€24.674,76
19-08-2015	78	D... Lda	€30.199,96	€1.812,00	€32.011,96

DIVISÃO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

03-09-2015	79	B... Lda	€3.270,00	€196,20	€3.466,20
09-10-2015	82	B... Lda	€9.240,00	€554,40	€9.794,40
09-11-2015	83	B... Lda	€11.020,00	€661,20	€11.681,20
09-11-2015	84	C...	€2.820,00	€169,20	€2.989,20
17-11-2015	87	B... Lda	€23.377,50	€1.402,65	€24.780,15
27-11-2015	88	C...	€450,00	€27,00	€477,00
02-12-2015	90	C...	€12.375,00	€742,50	€13.117,50
14-12-2015	92	B... Lda	€10.350,00	€621,00	€10.971,00
Total			€482.144,54	28.928,67 €	€511.073,21

Fonte: Faturas de prestação de serviços

Fonte: Faturas de prestação de serviços

A sociedade "B..., Lda.", NIPC ... encontra-se registada no Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, com o CAE principal

2400 - Atividades de serviços relacionadas com a agricultura e exploração florestal, tendo como atividades secundárias, a plantação e a manutenção de jardins, CAE 81300, atividades de serviços relacionados com a agricultura, CAE 1610, comércio por grosso de produtos químicos, CAE 46750 e atividades de ensaios e análises técnicas, CAE 71200.

A "C...", NIPC ... encontra-se registada no Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, com o CAE principal 94995 - Outras atividades associativas, tendo como atividades secundárias, a prestação de serviços relacionadas com a agricultura e exploração florestal, CAE 2400 e exploração florestal, CAE 2200.

A sociedade "D..., Lda.", NIPC ... encontra-se registada no Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira pela atividade de comércio por grosso de cereais, sementes e outros produtos agrícolas, CAE 46211, enquadrado no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral.

A categoria 4 da Lista I anexa ao CIVA tributa à taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do citado Diploma Legal, as prestações de serviços no âmbito das atividades de produção agrícola listadas na verba 5, efetuadas ao produtor agrícola, nomeadamente as referidas nas subcategorias 4.1, tendo o ofício circulado n.º 30162 de 08/07/2014 clarificado quais as operações abrangidas, e 4.2 (alíneas a) a i)).

Efetivamente, a taxa reduzida aplica-se às prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas, efetuadas a produtores agrícolas que exerçam qualquer das atividades listadas na categoria 5 da lista I anexa ao CIVA.

Na alínea i) da referida subcategoria 4.2 da Lista I anexa ao CIVA estão contempladas as prestações de serviços de "... poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas".

Face ao exposto, constata-se que só beneficiam da redução de taxa de IVA, as prestações de serviços de poda, corte de madeira e outras operações silvícolas, nas quais também se inclui a extração de cortiça, se efetuadas aos produtores agrícolas

registados numa das atividades de produção agrícola listados na verba 5, a saber: 5 - As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção agrícola: 5.1 - Cultura propriamente dita: 5.1.1 - Agricultura em geral, incluindo a viticultura; 5.1.2 Fruticultura (Incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas; 5.1.3 - Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros. 5.2 - Criação de animais conexas com a exploração do solo ou em que este tenha caráter essencial: 5.2.1 - Criação de animais; 5.2.2 - Avicultura; 5.2.3 - Cunicultura; 5.2.4 - Sericicultura; 5.2.5 - Helicicultura; 5.2.6 - Culturas aquícolas e piscícolas; 5.2.7 - Canicultura; 5.2.9 - Criação de animais para experiências de laboratório. 5.3 - Apicultura. 5.4 - Silvicultura. 5.5 - São igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas.

Deste modo, dado que as sociedades adquirentes da prestação de serviços agrícolas e silvícolas elencados na verba 4.1 e 4.2 da Lista I anexa ao Código do IVA, não se encontram registadas em nenhuma das atividades de produção agrícola referidas na verba 5 desta Lista nem exercem qualquer das referidas atividades, não se considerando produtores agrícolas, não podem beneficiar da aplicação da taxa reduzida.

Assim, a sociedade "A..., Lda.", entidade prestadora dos serviços em epígrafe, deveria proceder à liquidação do imposto à taxa normal (23%), de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º CIVA, por falta de enquadramento em qualquer uma das verbas da Lista I anexa ao Código do IVA: uma vez que foram faturados a empresas não produtoras agrícolas que subcontratam a requerente para a sua execução de serviços agrícolas e silvícolas, peio que procederemos à correção daí decorrente.

Quadro II – Determinação do IVA em falta:

Data	Fatura	Valor	Taxa aplicada (6%)	Taxa a aplicar (23%)	IVA em falta
16-01-2015	46	€23.750,00	€1.425,00	€5.462,50	€4.037,50
30-01-2015	47	€22.412,00	€1.344,72	€5.154,76	€3.810,04
30-01-2015	48	€1.500,00	€90,00	€345,00	€255,00
13-02-2015	49	€18.296,00	€1.097,76	€4.208,08	€3.110,32
27-02-2015	50	€20.776,00	€1.246,56	€4.778,48	€3.531,92
13-03-2015	51	€8.010,00	€480,60	€1.842,30	€1.361,70
16-03-2015	52	€15.750,00	€945,00	€3.622,50	€2.677,50
26-03-2015	53	€22.666,00	€1.359,96	€5.213,18	€3.853,22
1503T		€133.160,00	€7.989,60	€30.626,80	€22.637,20
10-04-2015	55	€9.108,00	€546,48	€2.094,84	€1.548,36
13-04-2015	56	€4.375,00	€262,50	€1.006,25	€743,75
27-04-2015	58	€16.892,00	€1.013,52	€3.885,16	€2.871,64
18-05-2015	60	€11.805,00	€708,30	€2.715,15	€2.006,85
01-06-2015	61	€720,00	€43,20	€165,60	€122,40
01-06-2015	62	€30.000,00	€1.800,00	€6.900,00	€5.100,00
02-06-2015	63	€52.000,00	€3.120,00	€11.960,00	€8.840,00
16-06-2015	64	€11.550,00	€693,00	€2.656,50	€1.963,50
18-06-2015	65	€4.250,00	€255,00	€977,50	€722,50
24-06-2015	66	€4.600,00	€276,00	€1.058,00	€782,00
29-06-2015	67	€10.000,00	€600,00	€2.300,00	€1.700,00
1506T		€155.300,00	€9.318,00	€35.719,00	€26.401,00
02-07-2015	69	€18.352,00	€1.101,12	€4.220,96	€3.119,84
02-07-2015	70	€12.812,00	€768,72	€2.946,76	€2.178,04
03-07-2015	68	€19.704,00	€1.182,24	€4.531,92	€3.349,68
15-07-2015	76	€16.436,00	€986,16	€3.780,28	€2.794,12
15-07-2015	77	€23.278,08	€1.396,68	€5.353,96	€3.957,28

19-08-2015	78	€30.199,96	€1.812,00	€6.945,99	€5.133,99
03-09-2015	79	€3.270,00	€196,20	€752,10	€555,90
1509T		€124.052,04	€7.443,12	€28.531,97	€21.088,85
09-10-2015	82	€9.240,00	€554,40	€2.125,20	€1.570,80
09-11-2015	83	€11.020,00	€661,20	€2.534,60	€1.873,40
09-11-2015	84	€2.820,00	€169,20	€648,60	€479,40
17-11-2015	87	€23.377,50	€1.402,65	€5.376,83	€3.974,18
27-11-2015	88	€450,00	€27,00	€103,50	€76,50
02-12-2015	90	€12.375,00	€742,50	€2.846,25	€2.103,75
14-12-2015	92	€10.350,00	€621,00	€2.380,50	€1.759,50
1512T		€69.632,50	€4.177,95	€16.015,48	€11.837,53
Total		€482.144,54	€28.928,67	€110.893,24	€81.964,58

Fonte: Faturas emitidas

Fonte: Faturas emitidas

Verifica-se assim que a sociedade "A..., Lda.", no exercício de 2015, devido à aplicação da taxa de IVA indevida, deixou de liquidar e consequentemente de entregar nos cofres do Estado, o valor total de € 81.964,58, infringindo as disposições legais do artigo 18.º, 29.º e 41.º do CIVA. O quadro seguinte desagrega o valor do IVA por período de imposto.

Quadro III – Determinação do IVA por período de imposto

Período	IVA em Falta
1503T	€ 22.637,20
1506T	€ 26.401,00
1509T	€ 21.088,85
1512T	€ 11.837,53
Total	€ 81.964,58

O quadro seguinte identifica e compara a base tributável e o IVA liquidado declarado e o corrigido.

Quadro IV – Comparação base tributável e IVA liquidado declarado/ corrigido

Período	Declarado		Corrigido		Taxa
	Base tributável	IVA	Base tributável	IVA	
1503T	137.186,95 €	8.231,22 €	4.026,95 €	241,62 €	6%
1503T	0,00 €	0,00 €	133.160,00 €	30.626,80 €	23%
1506T	155.300,00 €	9.318,00 €	0,00 €	0,00 €	6%
1506T	0,00 €	0,00 €	155.300,00 €	35.719,00 €	23%
1509T	234.227,83 €	14.053,67 €	110.175,79 €	6.610,55 €	6%
1509T	0,00 €	0,00 €	124.052,04 €	28.531,97 €	23%
1512T	178.812,63 €	10.728,76 €	109.180,13 €	6.550,81 €	6%
1512T	0,00 €	0,00 €	69.632,50 €	16.015,48 €	23%

[...]

VII – Infrações verificadas

Não procedeu à liquidação de IVA sobre operações sujeitas, nos períodos de 1503T, 1506T, 1509T e 1512T, no valor de € 22.637,20, € 26.401,00, € 21.088,85 e € 11.837,53, respetivamente, infringido as disposições legais do artigo 18.º, 29.º e 41.º do CIVA, punível pelo n.º 1 do artigo 114.º do RGIT.

[...]

IX - Direito de audição

A sociedade foi notificada pelo ofício n.º ... de 25/03/2019, para exercer o direito de audição, no prazo de 15 (quinze) dias sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção, nos termos previstos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária e artigo 60.º do Regime Complementar de Procedimentos da Inspeção Tributária e Aduaneira.

A sociedade veio a exercer o direito de audição em documento escrito enviado a esta Direção de Finanças em 11/04/2019, discordando das correções propostas em sede de IVA, alegando os factos a seguir descritos.

No seio do exercício de direito, alega-se que na correção ora proposta em sede de IVA, a questão principal que se levanta é da interpretação, não literal do artigo 18.º do CIVA e das tabelas a ele anexas, mas o entendimento resultante das regras interpretativas próprias da Autoridade Tributária e Aduaneira. A sociedade discorda do entendimento defendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira na correção proposta em sede de IVA, resultante do Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA que sanciona a liquidação de IVA à taxa de 23% sobre a prestação de serviços agrícolas e silvícolas sempre que os adquirentes destes serviços não estejam registados numa das atividades de produção agrícola listada na verba 5 da lista anexa ao CIVA, defendendo a aplicação do entendimento resultante do Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, também emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA, que revoga o entendimento anterior e o Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, ao sancionar que a aplicação da categoria 4 da lista anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços.

A sociedade entende que, tendo-se iniciado o procedimento inspetivo em novembro de 2018, a decisão final a tomar não se poderá apoiar e sustentar no Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, uma vez que se encontra revogado desde 2018.05.22, pelo Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, ao referir que "São revogadas todas as orientações sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2 da referida lista, que contrariem o presente entendimento.", não fazendo assim depender a liquidação da taxa reduzida do enquadramento ou qualidade dos beneficiários desses serviços.

Como sabemos, a categoria 4 da lista I anexa ao Código do IVA determina que estão sujeitas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA as prestações de serviços normalmente utilizadas no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola, listadas na verba 5. Estas prestações de serviços encontram-se elencadas nas verbas 4.1 e 4.2.

Através do Ofício Circulado n.º 30162/2014 de 8 de julho, foi alargada a abrangência das prestações de serviços florestais sujeitas à taxa reduzida a um conjunto de operações ligadas à prevenção e controlo de agentes bióticos nocivos, no âmbito da defesa do espaço florestal, mantendo a sua aplicabilidade às explorações agrícolas e silvícolas.

De acordo com o referido no Ofício Circulado mencionado, a "Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) vinha entendendo que, face ao elemento literal da norma, as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 apenas beneficiavam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista".

É verdade que através do Ofício Circulado n.º 30202/2018, a Autoridade Tributária e Aduaneira deu execução ao despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, o qual vem novamente alterar o entendimento das operações abrangidas pela taxa reduzida.

Em consequência, determinou o SEAF à Administração Tributária e Aduaneira que a aplicação da categoria 4 da lista I anexa ao Código do IVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços, determinando igualmente a revogação de todas as orientações contrárias a esta.

Acontece que o Ofício Circulado n.º 30202/2018 de 22 de maio, prevê que as instruções dele constantes se apliquem apenas desde a data da respetiva publicação, ou seja, a operações tributáveis em sede de IVA realizadas após a referida data de publicação. Na situação em apreço, e com o devido respeito por opinião diversa, dever-se-á aplicar o entendimento sancionado no Ofício Circulado n.º 30162/2014 de 8 de julho, uma vez que as prestações de serviços agrícolas e silvícolas respeitam ao exercício de 2017, anterior ao da publicação do Ofício Circulado n.º 30202/2018 de 22 de maio. Face ao exposto, propõe-se que sejam mantidas as correções já comunicadas em sede de IVA.

7. A Requerente em 2019.04.11, no exercício do direito de audição escrita, apresentou a sua discordância às correções propostas, alegando: **A... Unipessoal, Lda.**, [...], notificada do projeto de relatório da inspeção tributaria, ordem de serviço 012017..., vem termos e ao abrigo do disposto no art.º 60.º, n.º 1. alínea e) da LGT, e n.º 3 do art.º 60.º RCPITA, participar na formação da decisão final que vier a se proferida nesse relatório, apresentando para tanto, AUDIÇÃO PRÉVIA ESCRITA, Aos atos e respetiva fundamentação constantes desse projeto de relatório, suscitando como infra indica, elementos novos que deverão nos termos do n.º 7 do art.º 60.º da LGT, vir a ser obrigatoriamente tidos em conta na fundamentação da decisão final a proferir no prazo de 10 dias a contar destas declarações escritas, conforme imposição do n.º 4 do art.º 60.º do RCPITA, A) DA PROPOSTA DE LIQUIDACÃO ADICIONAL DE IVA, NO MONTANTE DE € 81.964,58: 1. O sujeito passivo é uma pessoa coletiva/ empresa [...]. 2. Tem por objeto social, "Exploração florestal, Extração de cortiça, resina e apanha de produtos florestais". 3. A sociedade iniciou fiscalmente a sua atividade em 2011.05.10. 4. Atividade essa que ficou enquadrada: a) Com o principal - CAE "2200-R3, - EXPLORAÇÃO FLORESTAL", b) E com o secundário, CAE "02300-R3, - EXTRAÇÃO DE CORTIÇA, RESINA E APANHA DE OUTROS PRODUTOS FLORESTAIS". 5. A impugnante no âmbito da sua atividade prestou os seus serviços a diversos clientes particulares e empresas e em vários locais do país. 6. Por esses serviços emitiu as competentes faturas e respetivos recibos e entregou e pagou os devidos impostos, nomeadamente IVA. 7. Entretanto foi realizado procedimento de

inspeção resultante da OI 2017..., ao ano de 2015, que se iniciou em 2018.11.16, (cf. V/ Of... de 2018.11.16). 8. Desse projeto de relatório, consta que foram detetadas inexatidões/ irregularidades em sede IVA, que a AT as resume no seguinte: “Verifica-se assim que a sociedade “A..., Lda.”, no exercício de 2015, devido à aplicação da taxa de IVA indevida, deixou de liquidar e conseqüentemente de entregar nos cofres do Estado, o valor total de € 81.964,58, infringido as disposições legais do artigo 18.º, 29.º e 41.º do CIVA.” (cf. Proposta de relatório). 9. Apresentando como fundamentos a errada liquidação da taxa de IVA reduzida de 6%, quando deveria ter liquidado esses serviços à taxa normal de 23%, “Efetivamente, a taxa reduzida aplica-se as prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas, efetuadas a produtores agrícolas que exerçam qualquer das atividades listadas na categoria 5 da lista I anexa ao CIVA. Na alínea i) da referida subcategoria 4.2 da Lista I anexa ao CIVA estão contempladas as prestações de serviços de “...poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas”. Face ao exposto, constata-se que só beneficiam da redução de taxa de IVA, as prestações de serviços de poda, corte de madeira e outras operações silvícolas, nas quais também se inclui a extração de cortiça, se, efetuadas aos produtores agrícolas registados numa das atividades de produção agrícola listados na verba 5, [...]. 10. Apresentando para o efeito a seguinte fundamentação de direito: “Deste modo, dado que as sociedades adquirentes da prestação de serviços agrícolas e silvícolas elencados na verba 4.1 e 4.2 da Lista I anexa ao Código do IVA, não se encontram registadas em nenhuma das atividades de produção agrícola referidas na verba 5 desta Lista nem exercem qualquer das referidas atividades, não se considerando produtores agrícolas, não podem beneficiar da aplicação da taxa reduzida“. “Assim, a sociedade “A..., Lda.”, entidade prestadora dos serviços em epigrafe, deveria proceder a liquidação do imposto a taxa normal (23%), de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por falta de enquadramento em qualquer uma das verbas da Lista I anexa ao Código do IVA, uma vez que foram faturados a empresas no produtoras agrícolas que subcontratam a requerente para a sua execução de serviços agrícolas e silvícolas, pelo que procederemos a correção da decorrente. (cf. Proposta de relatório). 11. A questão

principal que se levanta é da interpretação, não literal do art.º 18.º do CIVA e das tabelas a ele anexas, mas o entendimento resultante das regras interpretativas próprias da AT, que não alteram nem se sobrepõem à lei nacional nem à legislação comunitária, como é o caso do Ofício Circulado n.º 30162 de 08/07/2014, “A categoria 4 da Lista I anexa ao CIVA tributa a taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do citado Diploma Legal, as prestações de serviços no âmbito das atividades de produção agrícola listadas na verba 5, efetuadas ao produtor agrícola, nomeadamente as referidas nas subcategorias 4.1, tendo ofício circulado n.º 30162 de 08/07/2014 clarificado quais as operações abrangidas, e 4.2 (alíneas a) a i)).” (cf. Proposta de relatório). 12. Sendo que mesmo a clarificação resultante desse ofício circulado, era destituída de qualquer fundamento, daí ter sido revogado pelo ofício circulado n.º 30202 de 2018.05.22, que dada a sua importância se transcreve, “Para conhecimento dos serviços e outros interessados, comunica-se, conforme despacho n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o seguinte: A categoria 4 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) determina que estão sujeitas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA as prestações de serviços normalmente utilizadas no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola, listadas na verba 5. Estas prestações de serviços encontram-se elencadas nas verbas 4.1 e 4.2. A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) vinha entendendo que, face ao elemento literal da norma, as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 apenas beneficiavam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista. No entanto, e de acordo com o supracitado despacho, à luz dos objetivos das taxas reduzidas e dos princípios estruturantes do sistema do IVA, esta limitação é injustificada. As verbas 4.1 e 4.2 resultam da transposição da alínea 11) do Anexo III da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que confere aos Estados-Membros a possibilidade de aplicarem taxas reduzidas à “Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções”, não resultando da norma Comunitária qualquer limitação quanto à sua abrangência em função do adquirente.

*Assim, de forma a salvaguardar o princípio da neutralidade, a aplicação da categoria 4 da Lista I anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços. A título de exemplo, refere-se que os serviços de limpeza de terrenos, bem como o abate e corte de árvores, no âmbito da gestão ativa da floresta e prevenção de incêndios, beneficiam da taxa reduzida a que se referem, respetivamente, as verbas 4.1 e 4.2, alínea i). São revogadas todas as orientações da AT sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2 da referida lista, que contrariem o presente entendimento. As presentes instruções entram em vigor na data da sua publicação." (cf. ofício circulado n.º 30162 de 08/07/2014). 13. Ora a questão é de direito, em particular a de saber se as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 apenas beneficiam da taxa reduzida de 6%, quando realizadas no âmbito de uma atividade agrícola elencada nas verbas 5.1 e 5.5 da lista anexa ao CIVA, ou como consta do projeto de relatório, se teria que liquidar 23%, como aí é proposto, por os beneficiários desses serviços não serem considerados operadores agrícolas registados numa das atividades de produção agrícola listada na verba 5 da lista anexa ao CIVA? 14. Resulta, com o devido respeito por opinião diversa, da lei nacional, e da legislação comunitária que a taxa a aplicar é a taxa reduzida de 6%. 15. A questão que agora se coloca é apenas qual dos entendimentos da AT, se deve aplicar in casu, a) O entendimento proposto no relatório e plasmado no Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA, que manda liquidar à taxa de 23%, exigindo que os beneficiários desses serviços tenham que ser operadores agrícolas registados numa das atividades de produção agrícola listada na verba 5 da lista anexa ao CIVA. b) Ou o entendimento que o sujeito passivo defende, resultante do Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, também emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA, que revoga o entendimento anterior e o Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08? 16. Ora não parecem restar muitas dúvidas, que tendo-se iniciado o procedimento inspetivo em novembro de 2018, a decisão final a tomar não se poderá apoiar e sustentar no Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, uma vez que se encontra revogado desde 2018.05.22, pelo Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22. **“São revogadas todas as orientações sobre o***

âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2 da referida lista, que contrariem o presente entendimento." (cf. Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, também emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA). 17. Desse modo a liquidação da taxa reduzida de 6%, não pode depender do enquadramento ou qualidade dos beneficiários desses serviços, "Assim de forma a salvaguardar o princípio da neutralidade, a aplicação da categoria 4 da lista I anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou qualidade do adquirente dos serviços." (cf. Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, também emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA). [...].

8. O exercício do direito de audição escrita termina da seguinte forma: *Pelo exposto deverá a decisão final nos termos do n.º 7 do art.º 60.º da LGT, atender obrigatoriamente e em particular ao Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, emitido por despacho do subdiretor-geral da área da gestão tributária do IVA, e por conseguinte dessa decisão final, não resultar qualquer liquidação adicional, nem contra ordenação ou coima.*
9. A Requerente, na fase participativa e ainda administrativa, chamou a atenção do senhor instrutor do procedimento para o entendimento da AT, plasmado no *Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, ao referir que "São revogadas todas as orientações sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2 da referida lista, que contrariem o presente entendimento.", não fazendo assim depender a liquidação da taxa reduzida do enquadramento ou qualidade dos beneficiários desses serviços.*
10. Todavia esta posição não foi tida em consideração pelo senhor instrutor pela seguinte ordem de razões: *"De acordo com o referido no Ofício Circulado mencionado, a "Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) vinha entendendo que, face ao elemento literal da norma, as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 apenas beneficiavam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista". É verdade que através do Ofício Circulado n.º 30202/2018, a Autoridade Tributária e Aduaneira deu execução ao despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, o qual vem novamente alterar o entendimento das operações abrangidas pela taxa reduzida. Em consequência, determinou o SEAF a Administração Tributária e*

Aduaneira que a aplicação da categoria 4 da lista I anexa ao Código do IVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços, determinando igualmente a revogação de todas as orientações contrárias a esta. Acontece que o Ofício Circulado n.º 30202/2018 de 22 de maio, prevê que as instruções dele constantes se apliquem apenas desde a data da respetiva publicação, ou seja, a operações tributáveis em sede de IVA realizadas após a referida data de publicação. Na situação em apreço, e com o devido respeito por posição diversa, dever-se-á aplicar o entendimento sancionado no Ofício Circulado n.º 30162/2014 de 8 de julho, uma vez que as prestações de serviços agrícolas e silvícolas respeitam ao exercício de 2017, anterior ao da publicação do Ofício Circulado n.º 30202/2018 de 22 de maio.

11. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA: (i) 2019..., no valor de € 22.637,20 (201503T); (ii) 2019..., no valor de € 24.734,69 (201506T); (iii) 2019..., no valor de € 22.755,16 (201509T) e (iv) 2019..., no valor de € 11.623,70 (201512T).
12. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de juros compensatórios: (i) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.577,29 (201503T); (ii) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.653,95 (201506T); (iii) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.134,60 (201509T) e (iv) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 1.485,28 (201512T).
13. Em 28 de Agosto de 2019, a Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos Não Provados

Não há factos relevantes, para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando

em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos Autos, incluindo o Processo Administrativo, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

3. Matéria de Direito (fundamentação)

A Requerente, tal como indicado no Pedido de Pronúncia Arbitral, apresentou *pedido de constituição de tribunal arbitral para apreciação da legalidade das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.ºs 2019...; 2019...; 2019...; 2019..., e dos atos de liquidação de Juros Compensatórios n.º 2019...; 2019...; 2019...; 2019..., todos praticados por referência ao ano de 2015, dos quais resulta um valor total a pagar de € 93.815,70 (IVA € 81.964,58, acrescido dos juros compensatórios € 11.851,12), liquidados pela Autoridade Tributaria e Aduaneira.*

Sustenta a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral que *tem por objeto social, “Exploração florestal, Extração de cortiça, resina e apanha de outros produtos florestais” e que No âmbito da sua atividade prestou serviços a diversos clientes particulares e a empresas em vários locais do país, emitindo as competentes faturas e passando por força do art.º 197.º da Lei 66-B/2012 de 31 de dezembro (OE 2013), a partir de janeiro de 2013, a aplicar a taxa reduzida de 6%, à maioria dos serviços assim prestados.*

Mais diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral *que em cumprimento da OI Externa n.º OI2017... de 2017.11.10 a Autoridade Tributária e Aduaneira efetuou correções em sede de IVA, referentes ao ano de 2015, no montante global de € 81.964,58, por considerar que o SP aplicou indevidamente a taxa reduzida de 6%, quando para a AT, deveria ter aplicado a taxa normal de 23%, relativamente aos serviços prestados e constantes das faturas anexas ao relatório de inspeção.*

Tal como disse no Pedido de Pronúncia Arbitral (e também no exercício do direito de audição escrita), a Requerente **discorda do entendimento defendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira na correção proposta em sede de IVA¹**, resultante do Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA que sanciona a liquidação de IVA à taxa de 23% sobre a prestação de serviços agrícolas e silvícolas sempre que os adquirentes destes serviços não estejam registados numa das atividades de produção agrícola listada na verba 5 da lista anexa ao CIVA, **defendendo a aplicação do entendimento resultante do Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, também emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA, que revoga o entendimento anterior e o Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, ao sancionar que a aplicação da categoria 4 da lista 1 anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços².**

Na Resposta, a Requerida refere o seguinte: *No respetivo projeto de relatório de inspeção tributária (RIT), para o qual se remete e se dá aqui por reproduzido na íntegra, pugna-se, em síntese, que de acordo com as instruções constantes no Ofício-Circulado n.º 30162, de 2014-07-08, da Direção de Serviços do IVA – DSIVA – as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 da Lista I anexa ao CIVA, apenas beneficiam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista. **Pelo que, se conclui que, no caso concreto, “dado que as sociedades adquirentes da prestação de serviços agrícolas e silvícolas elencados na verba 4.1 e 4.2 da Lista I anexa ao Código do IVA, não se encontram registadas em nenhuma das atividades de produção agrícola referidas na verba 5 desta Lista nem exercem qualquer das***

¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

referidas atividades, não se considerando produtores agrícolas, não podem beneficiar da aplicação da taxa reduzida³.

Considera este Tribunal Arbitral Coletivo que o *thema decidendum* se reporta a saber se, no caso, é exigível, para aplicar a taxa reduzida de IVA (6%), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e verbas 4 e 5 da Lista I anexa ao CIVA, que os beneficiários dos serviços (adquirentes dos serviços) tenham que ser operadores agrícolas registados numa das atividades de produção agrícola listada na verba 5 da lista anexa ao CIVA.

Vejamos, antes de mais, o que diz a Lei e o que dizem os Ofícios Circulados referidos pelas Partes.

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, *as taxas do imposto são as seguintes: a) Para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da lista I anexa a este diploma, a taxa de 6%;*

Diz a verba 4 da Lista I (Bens e Serviços sujeitos a taxa reduzida), *4 - Prestações de serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola listados na verba 5: 4.1 - Prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas. 4.2 - Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, designadamente as seguintes: a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte; b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas; c) O armazenamento de produtos agrícolas; d) A guarda, criação e engorda de animais; e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas; f) A assistência técnica; g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização; h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem; i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas.*

Diz a verba 5 da Lista I (Bens e Serviços sujeitos a taxa reduzida), *5 - As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas no âmbito das seguintes atividades de produção*

³ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

agrícola: 5.1 - Cultura propriamente dita: 5.1.1 - Agricultura em geral, incluindo a viticultura; 5.1.2 - Fruticultura (incluindo a oleicultura) e horticultura floral e ornamental, mesmo em estufas; 5.1.3 - Produção de cogumelos, de especiarias, de sementes e de material de propagação vegetativa; exploração de viveiros. 5.2 - Criação de animais conexas com a exploração do solo ou em que tenha caráter essencial: 5.2.1 - Criação de animais; 5.2.2 - Avicultura; 5.2.3 - Cunicultura; 5.2.4 - Sericicultura; 5.2.5 - Helicicultura; 5.2.6 - Culturas aquícolas e piscícolas; 5.2.7 - Canicultura; 5.2.8 Criação de aves canoras, ornamentais e de fantasia; 5.2.9 - Criação de animais para obter peles e pelo ou para experiências de laboratório. 5.3 - Apicultura. 5.4 - Silvicultura. 5.5 - São igualmente consideradas atividades de produção agrícola as atividades de transformação efetuadas por um produtor agrícola sobre os produtos provenientes, essencialmente, da respetiva produção agrícola com os meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas.

Diz o ponto 2 do Ofício Circulado n.º 30162/2014, datado de 08-07-2014, *Esta verba prevê a aplicação da taxa reduzida às “prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas”, no âmbito das atividades de produção agrícola a que refere a categoria 4 da lista I, em que a mesma se insere.*

Diz o Ofício Circulado n.º 30202, datado de 22 de Maio de 2018: Assunto: IVA - VERBAS 4.1 E 4.2 DA LISTA I ANEXA AO CÓDIGO DO IVA. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. Para conhecimento dos serviços e outros interessados, comunica-se, conforme despacho n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o seguinte: *A categoria 4 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) determina que estão sujeitas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA as prestações de serviços normalmente utilizadas no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola, listadas na verba 5. Estas prestações de serviços encontram-se elencadas nas verbas 4.1 e 4.2. A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) vinha entendendo⁴ que, face ao elemento literal da norma, as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 apenas beneficiavam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das*

⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista⁵. No entanto⁶, e de acordo com o supracitado despacho, à luz dos objetivos das taxas reduzidas e dos princípios estruturantes do sistema do IVA, esta limitação é injustificada⁷. As verbas 4.1 e 4.2 resultam da transposição da alínea 11) do Anexo III da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que confere aos Estados-Membros a possibilidade de aplicarem taxas reduzidas à “Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções”, não resultando da norma Comunitária qualquer limitação quanto à sua abrangência em função do adquirente⁸. Assim, de forma a salvaguardar o princípio da neutralidade⁹, a aplicação da categoria 4 da Lista I anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços¹⁰. A título de exemplo, refere-se que os serviços de limpeza de terrenos, bem como o abate e corte de árvores, no âmbito da gestão ativa da floresta e prevenção de incêndios, beneficiam da taxa reduzida a que se referem, respetivamente, as verbas 4.1 e 4.2, alínea i). São revogadas todas as orientações da AT sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2 da referida lista, que contrariem o presente entendimento¹¹. As presentes instruções entram em vigor na data da sua publicação.

Continuemos,

Diz a Requerida na Resposta: (...) Efetivamente, não obstante os serviços de inspeção tributária (SIT) considerarem que os serviços prestados se enquadram no ponto 4 da Lista I anexa ao CIVA¹², entendem que as operações em causa não são sujeitas à taxa reduzida, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, mas sim à taxa normal de 23%, nos termos da alínea c) do mesmo preceito, porquanto não se encontram relacionadas com as atividades de produção agrícola previstas no ponto 5 da Lista I anexa ao CIVA¹³.

⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

Entende a Requerida, tal como indica na Resposta que, *após notificação à Requerente do projeto de relatório de inspeção tributária e análise do respetivo exercício do direito de audição apresentado pela Requerente, vem concluir-se no RIT final que à matéria em causa é de aplicar o disposto no Ofício Circulado n.º 30162, de 2014-07-08, e não o preceituado no Ofício Circulado n.º 30202/2018, de 2018-05-22.*

Efetivamente, continua a Requerida na Resposta, como aí se explicita: «No seio do exercício de direito, alega-se que na correção ora proposta em sede de IVA, a questão principal que se levanta é da interpretação, não literal do artigo 18.º do CIVA e das tabelas a ele anexas, mas o entendimento resultante das regras interpretativas próprias da Autoridade Tributária e Aduaneira. A sociedade discorda do entendimento defendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira na correção proposta em sede de IVA, resultante do Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA que sanciona a liquidação de IVA à taxa de 23% sobre a prestação de serviços agrícolas e silvícolas sempre que os adquirentes destes serviços não estejam registados numa das atividades de produção agrícola listada na verba 5 da lista anexa ao CIVA, defendendo a aplicação do entendimento resultante do Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, também emitido por despacho do Subdiretor-Geral da Área da Gestão Tributária do IVA, que revoga o entendimento anterior e o Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, ao sancionar que a aplicação da categoria 4 da lista I anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços. A sociedade entende que, tendo-se iniciado o procedimento inspetivo em novembro de 2018, a decisão final a tomar não se poderá apoiar e sustentar no Ofício Circulado n.º 30162 de 2014.07.08, uma vez que se encontra revogado desde 2018.05.22, pelo Ofício Circulado n.º 30202 de 2018.05.22, ao referir que "São revogadas todas as orientações sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2 da referida lista, que contrariem o presente entendimento.", não fazendo assim depender a liquidação da taxa reduzida do enquadramento ou qualidade dos beneficiários desses serviços. Como sabemos, a categoria 4 da lista I anexa ao Código do IVA determina que estão sujeitas à taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA as prestações de serviços normalmente utilizadas no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola, listadas na verba 5. Estas prestações de serviços encontram-se elencadas nas verbas 4.1 e 4.2. Através do

Ofício Circulado n.º 30162/2014 de 8 de julho, foi alargada a abrangência das prestações de serviços florestais sujeitas à taxa reduzida a um conjunto de operações ligadas à prevenção e controlo de agentes bióticos nocivos, no âmbito da defesa do espaço florestal, mantendo a sua aplicabilidade às explorações agrícolas e silvícolas. De acordo com o referido no Ofício Circulado mencionado, a "Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) vinha entendendo que, face ao elemento literal da norma, as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 apenas beneficiavam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista". **É verdade que através do Ofício Circulado n.º 30202/2018, a Autoridade Tributária e Aduaneira deu execução ao despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, o qual vem novamente alterar o entendimento das operações abrangidas pela taxa reduzida¹⁴. Em consequência, determinou o SEAF à Administração Tributária e Aduaneira que a aplicação da categoria 4 da lista I anexa ao Código do IVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços, determinando igualmente a revogação de todas as orientações contrárias a esta¹⁵. Acontece que o Ofício Circulado n.º 30202/2018 de 22 de maio, prevê que as instruções dele constantes se apliquem apenas desde a data da respetiva publicação, ou seja, a operações tributáveis em sede de IVA realizadas após a referida data de publicação¹⁶. Na situação em apreço, e com o devido respeito por opinião diversa, dever-se-á aplicar o entendimento sancionado no Ofício Circulado n.º 30162/2014 de 8 de julho, uma vez que as prestações de serviços agrícolas e silvícolas respeitam ao exercício de 2017, anterior ao da publicação do Ofício Circulado no. 30202/2018 de 22 de maio¹⁷. Face ao exposto, propõe-se que sejam mantidas as correções já comunicadas em sede de IVA.»**

Além de invocar os argumentos constantes do Relatório de Inspeção, a Requerida, na Resposta, diz ainda: **Como se viu, afirmam os SIT que, *malgrado a atual interpretação, esta só deverá ser aplicável a factos tributários posteriores à publicação do Ofício-Circulado n.º 30202/2018*¹⁸, salientando que tal regra está inserida nesta instrução administrativa.**

¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

*Entendimento que se encontra correto, como de seguida se explicita. Por despacho n.º 170/2018-XXI, de 15 de maio, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (doravante Despacho do SEAF), **foi determinado**¹⁹, de forma a salvaguardar o princípio da neutralidade do imposto, **que a aplicação da categoria 4 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA) não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços**²⁰. Em 22 de maio de 2018 foram divulgadas instruções administrativas vertidas no ofício-circulado n.º 30202/2018, da Área de Gestão Tributária - IVA que deram conhecimento do referido Despacho do SEAF e **da revogação de todas as orientações da AT sobre o âmbito de aplicação das verbas 4.1 e 4.2, ambas da Lista I anexa ao CIVA, que contrariassem o entendimento proferido no mesmo Despacho do SEAF**²¹. A categoria 4 da Lista I previa, inicialmente, a aplicação da taxa reduzida às “Prestações de serviços silvícolas”, contemplando, apenas, a verba 4.1 – Prestações de serviços de limpeza e de intervenção cultural nos povoamentos, realizadas em explorações agrícolas e silvícolas”. A redação da verba 4.1 manteve-se em vigor até à alteração introduzida pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro (OE 2019). Contudo, importa ainda notar que, anteriormente, pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (OE 2013) foi aditada a verba 4.2 - “Prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, designadamente as seguintes: a) As operações de sementeira, plantio, colheita, debulha, enfardação, ceifa, recolha e transporte; b) As operações de embalagem e de acondicionamento, tais como a secagem, limpeza, trituração, desinfeção e ensilagem de produtos agrícolas; c) O armazenamento de produtos agrícolas; d) A guarda, criação e engorda de animais; e) A locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas; f) A assistência técnica; g) A destruição de plantas e animais nocivos e o tratamento de plantas e de terrenos por pulverização; h) A exploração de instalações de irrigação e de drenagem; i) A poda de árvores, corte de madeira e outras operações silvícolas (...)”. E, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, a categoria 4 passou a ter a seguinte redação: “Prestações de serviços no âmbito das atividades de produção agrícola listadas na verba 5”. A redação da categoria 4 foi de novo alterada, pela Lei n.º 7-*

¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

A/2016, de 30 de março, que adicionou à anterior redação a expressão “normalmente utilizados”, passando a abranger as “Prestações de serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola listadas na verba 5”. Era entendimento da AT de que a categoria 4 se aplicava unicamente a serviços prestados a produtores agrícolas, o qual se manteve com a alteração produzida pela Lei n.º 83-C/2013. Com efeito, a nova redação não alterava o âmbito subjetivo da verba. Tão pouco este entendimento foi alterado aquando da introdução da expressão “normalmente utilizados” na redação da verba dada pela Lei n.º 7-A/2016, não obstante, desta vez, poder inferir-se alguma alteração do seu âmbito subjetivo. **O Despacho do SEAF divulgado pelo Ofício-Circulado n.º 30202, vem determinar que o entendimento a dar às verbas 4.1 e 4.2 não deve ter em conta a natureza do adquirente dos serviços, isto é, vem alargar o âmbito de aplicação subjetiva da categoria 4, considerando que “os serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola listadas na verba 5” beneficiam da taxa reduzida do imposto, qualquer que seja o adquirente dos mesmos**²². Como vem referido na parte final do Ofício-Circulado n.º 30202, as novas instruções entram em vigor na data da sua publicação. **Contudo, não se pode ignorar que a interpretação vertida no Despacho do SEAF se aplica à redação da categoria introduzida pela citada Lei n.º 7-A/2016**²³.

Para a Requerida, tal como referido na Resposta, *deve entender-se o Ofício-Circulado n.º 30202/2018 do seguinte modo:* - Relativamente a factos tributários ocorridos em data posterior a 2018.05.22, aplicam-se as instruções ali vertidas; - Relativamente a factos tributários ocorridos antes da entrada em vigor da redação dada pela Lei n.º 7-A/2016 à categoria 4 (2016.04.01), aplica-se o entendimento que a AT adotava à data dos factos; - Relativamente aos factos tributários ocorridos entre 2016.04.01 e 2018.05.21, que tenham sido ou venham a ser objeto de ação inspetiva ou revisão por iniciativa do sujeito passivo, deve aplicar-se o entendimento vertido no Ofício-Circulado; - **Os factos tributários ocorridos em data anterior a 2018.05.22, que não tenham sido nem venham a ser objeto de revisão por**

²² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

*iniciativa do sujeito passivo, não serão objeto de correção da taxa aplicada, seja ela a reduzida ou a normal*²⁴.

*Pelo que, diz a Requerida na Resposta, em suma, atento o exposto, **Importa pois concluir que, atendendo a que os factos tributários em causa nos autos ocorreram em 2015, dever-se-á aplicar o entendimento do Ofício-Circulado n.º 30162/2014. Consequentemente, a correção efetuada pelos SIT não merece qualquer crítica, devendo o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente***²⁵.

Nos termos do n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), *os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 8.º da LGT, *Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes [...].*

Nos termos do n.º 1 do artigo 68.º-A da LGT, *A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.*

Nos termos do n.º 4 do artigo 68.º-A da LGT, **a administração tributária deve rever as orientações genéricas referidas no n.º 1**²⁶ *atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores.*

Entende este Tribunal Arbitral Coletivo que a revisão das orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza é uma garantia dos contribuintes.

Tal como diz o Ofício Circulado n.º 30202/2018, datado de 22 de Maio de 2018, *a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) **vinha entendendo***²⁷ *que, face ao elemento literal da norma, as operações elencadas nas verbas 4.1 e 4.2 apenas beneficiavam da taxa reduzida quando realizadas no âmbito de uma atividade de produção agrícola ou aquícola das*

²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

elencadas nas verbas 5.1 a 5.5 da mesma lista. **No entanto**²⁸, continua o Ofício-Circulado, e de acordo com o supracitado despacho, à luz dos objetivos das taxas reduzidas e dos princípios estruturantes do sistema do IVA, **esta limitação é injustificada**²⁹. [...] Assim, estipula do Ofício-Circulado, de forma a salvaguardar o princípio da neutralidade, **a aplicação da categoria 4 da Lista I anexa ao CIVA não deve depender do enquadramento ou da qualidade do adquirente dos serviços**³⁰.

Defende a Requerente o seguinte no Pedido de Pronúncia Arbitral (conclusões): *Requerente e requerida [...] estão de acordo em que a sociedade/ SP, prestou os serviços objeto do litígio, no âmbito do seu escopo social, e que os mesmos se enquadram nas verbas 4.1 e 4.2 da lista anexa ao CIVA - veja-se o que diz a Requerida na Resposta: Efetivamente, **não obstante os serviços de inspeção tributária (SIT) considerarem que os serviços prestados se enquadram no ponto 4 da Lista I anexa ao CIVA**³¹-, Sendo apenas controvertida a interpretação restritiva que a requerida faz da aplicação das verbas 4.1 e 4.2 dessa lista anexa ao CIVA, **no sentido de limitar a aplicabilidade da taxa reduzida de IVA de 6%, à qualidade e enquadramento dos beneficiários desses serviços**³², ou seja, exigindo-se a sua inscrição como produtores agrícolas inscritos nessa verba 5, excluindo in casu, os serviços constantes das faturas anexas ao relatório, por considerar os seus beneficiários meros subcontratantes.*

Entende a Requerente, tal como refere no Pedido de Pronúncia Arbitral (conclusões) que **nem as orientações internas da AT em vigor, nem a lei nacional, nem a lei europeia, fazem depender in casu, a aplicação da categoria 4.1. e 4.2., da lista I anexa ao CIVA, à qualidade ou enquadramento dos adquirentes dos serviços assim prestados pelo SP, devendo manter-se a taxa de 6%, conforme liquidada e não a taxa de 23% como adicionalmente corrigida pela AT**³³.

Este Tribunal Arbitral Coletivo acompanha este entendimento da Requerente.

Este Tribunal Arbitral Coletivo entende que a aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e as verbas 4 e 5 da Lista I anexo ao CIVA, **não fazem depender a sua aplicação**

²⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

²⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³² Destaque e sublinhado deste Tribunal.

³³ Destaque e sublinhado deste Tribunal.

à qualidade ou enquadramento dos adquirentes dos serviços assim prestados pela Requerente. Mas mais, entende este Tribunal Arbitral Coletivo que o entendimento da Autoridade Tributária até ao Ofício Circulado n.º 30202/2018, não tinha suporte legal face a legislação Portuguesa e Comunitária em vigor. O entendimento deste Tribunal Arbitral Coletivo é, diga-se, o mesmo entendimento do **Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e da própria Autoridade Tributária, entidades que admitiram mesmo, no citado Ofício Circulado n.º 30202/2018 que a limitação era injustificada.**

Pelo que, entende este Tribunal Arbitral Coletivo que a posição/ entendimento do Ofício Circulado n.º 30202/2018, apesar de posterior aos factos (2015), deve aplicar-se aos factos aqui em análise, por uma razão de substância e interpretação da própria Lei [alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA e verbas 4 e 5 da Lista I anexa ao CIVA].

Pelo exposto, entende este Tribunal Arbitral Coletivo que merecerá provimento o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente.

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral coletivo não está obrigado a apreciar todos os argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade das liquidações, ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para estes Autos Arbitrais.

Nos termos do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, *a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: a) Praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral; b) Restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito; c) Rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda*

que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente; d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

4. Decisão

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral, declarando ilegais as seguintes liquidações adicionais de IVA: (i) 2019..., no valor de € 22.637,20 (201503T); (ii) 2019..., no valor de € 24.734,69 (201506T); (iii) 2019..., no valor de € 22.755,16 (201509T) e (iv) 2019..., no valor de € 11.623,70 (201512T) e as seguintes liquidações de juros compensatórios: (i) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.577,29 (201503T); (ii) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.653,95 (201506T); (iii) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.134,60 (201509T) e (iv) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 1.485,28 (201512T).
- b) Anular, em consequência, as seguintes liquidações adicionais de IVA: (i) 2019..., no valor de € 22.637,20 (201503T); (ii) 2019..., no valor de € 24.734,69 (201506T); (iii) 2019..., no valor de € 22.755,16 (201509T) e (iv) 2019..., no valor de € 11.623,70 (201512T) e as seguintes liquidações de juros compensatórios: (i) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.577,29 (201503T); (ii) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.653,95 (201506T); (iii) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 3.134,60 (201509T) e (iv) correspondente à liquidação de IVA n.º 2019..., no valor de € 1.485,28 (201512T).
- c) Condenar a Requerida a restabelecer a situação que existiria se os atos tributários impugnados e objeto desta Decisão Arbitral não tivessem sido praticados, adotando os atos e operações necessários para o efeito.
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo

5. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **fixa-se ao processo o valor de € 93.815,70.**

6. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Coletivo que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Coletivo, i.e., o valor de € 93.815,70, correspondente às liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios cuja anulação a Requerente pretende.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O montante das custas fixado em **€ 2.754,00**, fica **a cargo da Requerida.**

- Notifique-se.

Lisboa, 9 de Março de 2020

Tribunal Arbitral Coletivo,

(Juiz José P. Falcão, na qualidade de Árbitro Presidente)

(Rita Guerra Alves)

(Alexandre Andrade)